

Contabilidade Ambiental e Tópicos Relacionados: Uma Revisão de Literatura

É notável a crescente preocupação da sociedade com as questões ambientais nos últimos anos. Isso implica em mudanças no modo de agir das empresas, o que inclui alterações na contabilidade. Por isso, acredita-se ser relevante a realização de um levantamento da produção acadêmica sobre o tema. O presente artigo é uma revisão de literatura que objetiva apresentar o estado da arte sobre contabilidade ambiental no Brasil. Expõe-se aqui um mapeamento que permite verificar como o assunto tem sido tratado ao longo do tempo, assim como possíveis lacunas. O trabalho foi desenvolvido através de uma amostra contendo 50 artigos que abordam o tema com diferentes pontos de vista, sendo destacados os autores e periódicos com mais publicações. Após a introdução, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados, assim como o método utilizado para a seleção da amostra. A seguir, são mostrados os resultados e conclusões, sendo que se observou que o tema ainda é pouco abordado no país; no entanto, verificou-se um aumento da relevância do tema ao longo dos últimos anos, já que a quantidade de publicações que o abordam demonstrou-se crescente. Tendo como base a literatura aqui apresentada, acredita-se na utilidade deste artigo para a realização de estudos futuros.

1 AS CARACTERÍSTICAS DA CIÊNCIA

Considerando que o objetivo do presente estudo é o pensamento científico contábil, excluem-se outras formas de pensamento e atuação que não a científica¹. Sendo assim, deve-se buscar, inicialmente, quais as características da ciência para posteriormente verificar qual é o seu objetivo.

Segundo Lalande (1999) “Ciência é sinônimo de saber”. Mas o saber humano se apresenta sob diversas formas. Marconie Lakatos (2008) apresentam quatro formas de obtenção de conhecimento, cada um com características próprias: filosófico, popular, religioso e científico. Este último fundamenta-se na análise dos fatos, diferentemente dos demais, não permitindo julgamentos valorativos, ou juízo de valor. É uma forma de conhecimento que deve ser verificável na realidade e falível.

Com isso, tem-se que ciência é mais do que uma forma de obtenção de conhecimento, uma maneira de se entender o mundo. Mas visão de mundo está cercada de formalidades que a caracterizam. Veja-se a seguinte definição de ciência (AULETE, 2011):

Atividade humana baseada em conceitos e princípios desenvolvidos **racionalmente** e na utilização de um **método definido**, por meio do qual se **produzem**, se **testam** e se **comprovam conhecimentos** considerados objetivos e de validade geral. (grifos do autor)

¹ Há dois aspectos envolvidos nessa exclusão. O primeiro: isso não implica dizer que o profissional da contabilidade não se utiliza de métodos científicos, que não os conheça e que em nenhum momento realiza geração de conhecimento científico. O segundo é que o profissional da contabilidade e seu produto passam a ser objetos de observação, uma fonte de fenômenos a serem observados pelo ponto de vista científico, o que será justificado adiante.

Algumas características fundamentais da ciência podem ser encontradas nessa definição: atividade fruto da racionalidade, com método definido, onde se produz, testa e comprova conhecimentos. De forma análoga define Weiszflög (2011)

Ramo de **conhecimentos sistematizado** como campo de **estudo** ou **observação** e classificação dos fatos atinentes a um determinado grupo de fenômenos e **formulação das leis gerais** que os regem.

O aspecto do conhecimento sistematizado e da racionalidade estão vinculados entre si. Um não existe sem o outro. A sistematização é fruto da aplicação de um processo racional. Então, podem ser considerados comuns nas duas definições. Por outro lado, leis gerais acerca de fenômenos são equivalentes ao conhecimento que é produzido, testado e comprovado (nem que somente de forma temporária, como é típico da ciência). Portanto, nesse aspecto as duas definições também se equivalem. Já o estudo e observação estão diretamente relacionados a um método definido. Nisso também se equivalem as definições.

Assim, se juntarmos as duas definições tem-se que a ciência é uma atividade humana que gera conhecimento através da observação de fatos e formulação de leis sobre estes. Esse é o ponto mais relevante da ciência: observação de fatos.² Veja-se (MORA, p. 456) em uma definição mais completa, mas no mesmo sentido:

É comum considerar a ciência como um modo de conhecimento que visa formular, mediante linguagens rigorosas e apropriadas – na medida do possível, com o auxílio da linguagem matemática –, leis por meio das quais são regidos os fenômenos. Todas elas têm, não obstante, vários elementos em comum: a capacidade de descrever séries de fenômenos; a possibilidade de comprovação por meio da observação dos **fatos** e da experimentação; a capacidade de prever – seja mediante previsão completa, seja pela previsão estatística – acontecimentos futuros.

Lalande (1999) apresenta uma outra definição, mais ampla e atemporal, que permite que se entenda o conhecimento científico na sua essência, sem delimitações causadas por definições datadas:

Conjunto de conhecimentos e de investigações com um suficiente grau de unidade, de generalidade, e suscetíveis de trazer aos homens que se lhes consagram **conclusões concordantes**, que não resultam nem de **convenções arbitrárias**, nem de **gostos ou de interesses individuais** que lhes são comuns, mas de **relações objetivas** que se descobrem gradualmente e que se confirmam **através de métodos de verificação definidos**.

1.1 A Ciência da Contabilidade

Apesar da existência de questionamentos de se a contabilidade é arte ou ciência, tais como o contido em Sterling (1975), corroborado mais modernamente por Wolk *et al* (2008, p.34-36), o presente trabalho parte do pressuposto de que há a busca de conhecimento científico na contabilidade. Como forma de justificar essa posição, apresenta-se, a seguir, alguns exemplos de

² E o que diferencia uma ciência da outra, em última instância, é o conjunto de fatos que cada uma irá observar, juntamente com a forma e a razão dessa observação. Isso não implica dizer que não existam ciências que observam fatos em comum.

que há a geração de conhecimento na área contábil, caracterizado pelo estudo e observação dos fatos, com a busca de formulação de leis que os regem, com testes (pelo menos tentativas) de suas comprovações através da aplicação de métodos científicos e se elas são capazes de descrever e prever os comportamentos dos fenômenos observados.

Veja-se trabalho de Theóphilo e Iudícibus (2005) que analisaram uma amostra de 238 trabalhos científicos (entre dissertações, teses e artigos) classificando-os, entre outros aspectos, sob a abordagem metodológica apresentada. Suas conclusões indicam que está ocorrendo a “busca de uma maior aproximação dos trabalhos a um formato científico”. E tal aproximação se dá por uma crescente adoção de diversos métodos científicos.

Ainda, trabalhos como os seminais e tão mundialmente citados Ball e Brown (1968) e Watts e Zimmerman (1986) trazem a reboque décadas de pesquisas baseadas em métodos científicos que culminam na chamada linha *mainstream* de pesquisa contábil: gerenciamento de resultados, tempestividade da informação contábil, conservadorismo e relevância da informação contábil³.

Cita-se também trabalhos de Ohlson, voltados para a construção de uma teoria da contabilidade baseada nos moldes do paradigma popperiano de ciência⁴.

Em suma, há evidências claras da existência de geração de conhecimento científico na área da contabilidade. Corroborando com esse pensamento encontra-se editorial do professor de metodologia e epistemologia da pesquisa contábil da FEA/USP Gilberto Martins (2008) publicado no principal periódico científico da área:

É inquestionável o crescimento da produção científica sobre Contabilidade e Controladoria nos últimos 8 anos. Multiplicaram-se os Programas de Pós-Graduação Stricto Sensu: atualmente são 19 Cursos de Mestrado e 3 de Doutorado. [...]Foram criados Seminários, Encontros e Congressos: espaços privilegiados para apresentação e discussão de textos científicos sobre Contabilidade e Controladoria.

Não se pretende aqui analisar o grau de maturidade da ciência em tela, nem tampouco avaliar a adequação dos métodos aplicados ou se a totalidade dos trabalhos na área se apresenta como científicos. Todavia, fato é que há a utilização crescente de métodos científicos na área, bem como uma preocupação cada vez mais arraigada nos pesquisadores pela utilização destes de forma a suportar, cientificamente, seus achados.

2 O PROBLEMA DO OBJETIVO E OBJETO DA CIÊNCIA DA CONTABILIDADE

Iudícibus (2004, p.21) assim inicia sua obra:

O ponto de partida para o estudo da teoria de uma ciência social como a Contabilidade é estabelecer seus objetivos. A nosso ver, a formulação da observação da realidade transcende os próprios princípios e normas, pois estes, na verdade, fornecem apenas os *meios conceituais* para atingirmos os objetivos, que são o ponto mais alto da estrutura hierárquica da disciplina.

Lopes e Martins (2005, p.1) resumem uma corrente de pensamento:

³ Como vasta fonte bibliográfica de trabalhos dessa área sugere-se a tese de doutorado de Almeida (2010).

⁴ Vide Ohlson (1995), Ohlson (2005) e Popper (1975).

Em geral, os textos tradicionais de contabilidade, no melhor conhecimento dos autores, enfatizam que a contabilidade deve fornecer informações para uma ampla gama de usuários. Essa afirmação costuma sintetizar a visão dos teóricos da contabilidade acerca da interseção desta com o mundo.

Schiellet *al* (2007), corroborando a visão generalizada de que o objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis para os usuários, afirmam que “*uma das dificuldades em entender a contabilidade como uma disciplina científica reside na sua definição como apresentada na literatura*”⁵.

Isso ocorre pois o objetivo da contabilidade generalizadamente divulgado não se apresenta como sendo aquele da ciência da contabilidade como um todo, e sim, somente para parte dela: aquela conhecida como contabilidade financeira, ou atambém chamada teoria normativa da contabilidade.

Scott (2009, p. 12) traz luz a essa questão, ao comentar que as pesquisas científicas na área contábil possuem dois papéis: o primeiro é de produzir efeitos na prática contábil, no sentido da geração de informação; e segundo é promover o entendimento do ambiente contábil. Assim sendo, somente o primeiro aspecto é que está diretamente relacionado com o objeto da contabilidade mencionado (o patrimônio).

De forma a aumentar mais ainda a dificuldade do entendimento da ciência da contabilidade há uma corrente de pensamento que define que “*Os fenômenos que ocorrem com o patrimônio [...] são o objeto de estudos da ciência contábil*” (LOPES DE SÁ, 2006, p. 59). Note-se que o objeto patrimônio, como apresentado está fortemente relacionado com a elaboração das informações contábeis, mas com pouco relacionamento com os seus impactos na esfera econômica.

Considerar o patrimônio como objeto da contabilidade é uma derivação direta da definição do objetivo da ciência como sendo a geração de informação. A dificuldade acima citada ocorre não somente pelo mencionado pelos autores, mas também por uma confusão entre o que é o objetivo e objeto da elaboração de demonstrações financeiras (financeiras ou gerenciais), da elaboração das normas contábeis e da ciência da contabilidade. A ciência da contabilidade engloba, dentro dela, também as questões relacionadas à geração da informação contábil, mas não se restringe a elas: considera também o ambiente econômico e social no qual a prática contábil está incluída.

Por outro lado, Watts e Zimmerman (1986) inauguram a chamada teoria positiva da contabilidade (sem aqui discutir a adequação desse termo) cujo objetivo é explicar e prever a prática contábil, sem a preocupação de realizar prescrições para a própria prática. Propõem, assim, que o objeto da teoria contábil é a prática contábil. Com isso não consideram como teoria científica o aspecto da ciência da contabilidade relacionado às questões concernentes à geração da informação contábil. Não consideram os estudos normativos tradicionais⁶ como teoria científica, relegando-as a prescrições para a prática contábil; também não se preocupam em avaliar em qual aspecto da ciência elas se enquadram (e nem se estão incluídos na ciência). Apesar de não afirmarem categoricamente, pode-se entender que, ao adotar uma postura fortemente calcada na ciência empírica nos moldes de Popper (1975), excluem os trabalhos normativos da ciência da contabilidade.

⁵ Tradução livre de “*one of the difficulties in understanding accounting as a scientific discipline resides in its definition as stated in the literature.*”

⁶ Nos quais, nas suas próprias palavras, incluem-se trabalhos como Chambers (1966) e Edwards e Bell (1961).

Sendo assim, é premente a necessidade de uma verificação mais aprofundada do objetivo e do objeto da ciência da contabilidade de forma que se possa entender amplamente todos os aspectos por ela estudados. Para tanto, é necessário deixar claro que a ciência não pode ser confundida com a profissão nem com o próprio papel da contabilidade na sociedade. Assim, no presente texto se trata ciência da contabilidade não como um sistema de informações, normas para geração de informações, profissão, organização social ou técnica, mas sim como uma maneira de aquisição de conhecimento sobre todos esses aspectos. Propõem-se, para suprir tal necessidade, o seguinte:

O objetivo da contabilidade é estudar e observar, de forma sistematizada e racional, através da aplicação de métodos definidos, bem como elaborar leis que permitam descrever e prever os seus comportamentos, os fenômenos relacionados às informações necessárias para gerir/ou prestar contas acerca de quaisquer entidades ou conjunto delas.

Se a ciência é uma forma de geração de conhecimento com certas características específicas, uma ciência individual não pode deixar de ter tais características, sob pena de não ser ciência. Com isso, deduz-se que o objetivo de uma ciência em particular (no caso em tela, a contábil) deve ser tão amplo quanto o objetivo do conhecimento científico de forma geral. Por essa razão, o objetivo proposto é diretamente derivado das definições de ciência apresentadas no item **Erro! Fonte de referência não encontrada.** E o que irá diferenciar uma ciência de outra é a delimitação dos seus estudos, ou seja, o seu objeto⁷.

Veja-se, então, que o objeto da ciência da contabilidade, conforme acima proposto é a informação necessária para a gestão de uma entidade e a informação utilizada para a prestação de contas a respeito dos resultados dessa gestão. Doravante, as informações que assim se caracterizam passam a ser denominadas de **informação contábil**.

3 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Como se pretende demonstrar a seguir, o objeto ora proposto possui um amplo escopo, não se limitando a quaisquer tipos de escala de. O que define a informação contábil como tal é a sua natureza e utilidade no mundo econômico e social e não a sua forma de mensuração, elaboração e/ou sistemas de acumulação. Apresenta-se, a seguir, uma discussão de alguns aspectos relevantes da informação contábil conforme anteriormente definida

3.1 O Mito da Natureza Monetária

Um primeiro aspecto da informação contábil a ser analisado consiste na natureza de sua escala. Em primeira instância, pode-se pensar que a informação contábil é exclusivamente apresentada com base na escala monetária, como amplamente verificado nas demonstrações contábeis. Mas há outros tipos de informação contábil⁸. Veja-se, por exemplo, os sistemas de apuração de custos: caso seja um sistema por absorção, há a necessidade de informações

⁷ Outro aspecto que pode diferenciar uma ciência de outra é a forma, métodos e enfoque de estudo sobre um objeto, que pode ser comum a mais de uma. Mas isso não está aqui sendo abordado.

⁸ Importante ressaltar que a Estrutura Conceitual aprovada pela Deliberação CVM 29/86 já indicava três naturezas de informação contábil: a monetária, a física e a de produtividade.

quantitativas sobre quantidades de produtos produzidos, horas de mão-de-obra alocadas, volume de energia consumida e assim por diante; caso seja um sistema de custeio baseado em atividades, informações qualitativas são necessárias acerca das atividades efetuadas, do fluxo do processo produtivo(MARTINS, 2009).

Todavia, se pode argumentar que, em última instância, o resultado final é a apuração, em valores monetários, do custo do produto. Veja-se, então, o ramo da ciência da contabilidade conhecido por contabilidade socioambiental. Santos (2007) apresenta que o balanço social é composto por quatro vertentes: a demonstração do valor adicionado, o balanço de recursos humanos, o balanço ambiental e prestação de serviços à comunidade. Na realidade, somente a primeira vertente é que se baseia em informações quase que exclusivamente de natureza monetária. Nas demais, informações das mais diferentes naturezas, tanto quantitativas quanto qualitativas, são apresentadas: quantidades de funcionários, volume de poluentes, espécies de animais afetadas pelas atividades, serviços prestados à comunidade, creches oferecidas, cursos de formação entre uma miríade de outras⁹. A maioria dessas informações podem ser caracterizadas como informação contábil (como se verá a seguir), mas não possuem natureza monetária. A visão mais tradicional da contabilidade, como aquela defendida por Lopes de Sá (2006) não entende que esses tipos de informação são contábeis, mas elas possuem uma característica intrínseca de prestação de contas. Assim, é importante que esse paradigma da natureza (quase) exclusivamente monetária seja transgredido. Veja-se, então, que a informação contábil não é somente aquela apurada com base no sistema de partidas dobradas. Ela possui um espectro muito mais amplo.

3.2 Prestação de Contas

Segundo Iudícibus (2004, p.22), uma característica da informação contábil que não tem se alterado ao longo do tempo é a sua utilidade para a tomada de decisão econômica por parte de seus usuários. Wolk *et al* (2008, p. 5) afirmam que “*Usuários consistem em muitos grupos e incluem efetivos e potenciais acionistas e credores, assim como o público em geral*”¹⁰. Ainda, comenta que os usuários não somente se utilizam da informação mas também são afetado pelas políticas adotadas na sua elaboração. Em um sentido menos teórico, mais pragmático, a Estrutura Conceitual emitida pelo CPC, atualmente vigente para a elaboração das demonstrações contábeis no Brasil, apresenta, adicionalmente, outros usuários: empregados, clientes, governo e agências reguladoras.

Cada um desses usuários possuem diferentes tipos de objetivos. Por consequência, precisam tomar diferentes decisões econômicas: os investidores necessitam decidir se mantêm ou vendem seus investimentos; os credores, se dão crédito ou não; os empregados, se continuam na empresa ou buscam novas oportunidades; os clientes, se irão ou não comprar produtos e serviços da entidade; fornecedores, se venderão ou não; o governo, a forma de regular setores e mercados. Esses são somente alguns exemplos dos tipos de decisão econômica que podem ser tomadas utilizando-se a informação contábil das demonstrações financeiras.

Note-se que, até o presente momento, se está tratando de usuários externos à entidade, que se utilizam de demonstrações contábeis para sua tomada de decisão. Eles não têm acesso às

⁹ Veja-se, somente para exemplificação, os protocolos de informação socioambientais sugeridos pelo GRI, um dos principais órgãos mundiais relacionados a esse assunto, disponíveis em <http://www.globalreporting.org/Home>.

¹⁰ Tradução livre de “Users consist of many groups and include actual and potential shareholders and creditors as well as the public at large”.

“entranhas” da entidade para obter informação necessitando, assim, que essas lhe sejam oferecidas (voluntária ou forçadamente). E quem prepara as informações são os gestores da entidade, no sentido de informar os resultados econômicos atingidos. Sendo assim, esses usuários estão recebendo informações que nada mais são do que uma prestação de contas realizada pela gestão da(s) entidade(s): ela está indicando, de forma resumida e organizada, quais foram as transações realizadas e quais foram os resultados destas. Com isso, a tomada de decisão, por parte de usuários externos se dá, fundamentalmente, baseada em informação contábil na forma de prestação de contas da gestão da entidade.

Wolk *et al*(2008, p. 171) definem que a “responsabilidade da gerência em relatar o atingimento dos objetivos para a eficaz e eficiente utilização dos recursos da entidade” é chamada de *accountability*. Ainda, apontam que essa prestação de contas realizada é um objetivo do próprio usuário, pois vem a suprir parte das necessidades deste.

Outro aspecto relevante da informação contábil para prestação de contas são aquelas relacionadas ao Balanço Social, conforme já comentado no subitem anterior. Elas não apresentam a característica tão marcante de serem úteis para a tomada de decisão, mas estão fortemente atreladas ao conceito de *accountability*. Nesse sentido, a prestação de contas não se dá por força de proprietários ou credores, mas por uma imposição social que vem, crescentemente, exigindo que as entidades demonstrem qual o impacto de suas existências na sociedade, não somente no sentido econômico, mas também no sentido social e ambiental¹¹.

3.3 Gestão

Um outro tipo de usuário, que também se utiliza da informação contábil, mas de outra maneira, é o usuário interno. Esse, ao contrário do externo, possui acesso a uma ampla gama de informações não disponíveis publicamente e se utiliza (também) delas para realizar o gerenciamento da entidade. Nesse aspecto há uma miríade de tipos de informação e uma infinidade de assuntos: desde gestão de custos tradicionais, orçamento e outras ferramentas de gestão interna até a gestão estratégica de custos, gestão de custos interorganizacionais, análise de cadeia de valor, processos de logística, enfim, todos os tipos de artefatos utilizados pelos gestores para o gerenciamento das entidades se enquadram como informação contábil.

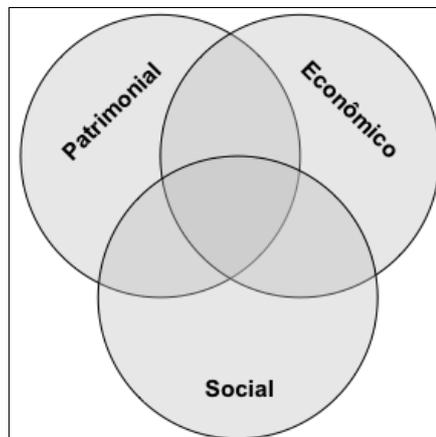
Veja-se que, mais importante do que os próprios usuários em si é a utilidade que a informação contábil possui para eles. Independentemente de quem a utiliza, é necessário avaliar para que ela é utilizada. Com isso, para definir o que é informação contábil, utiliza-se a sua natureza. Mas ressalta-se que isso não implica em tirar a importância do usuário em si, afinal, para elaborar e apresentar a informação é necessário a análise de qual o usuário irá utilizá-la, e como.

4 AMBIENTES IMPACTADOS PELA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Uma vez que o objetivo da contabilidade é o estudo da informação contábil, se deve analisar os ambientes nos quais ela está envolvida: o patrimonial, o econômico e o social:

¹¹ Veja-se, como avanço nessa área, a recente obrigatoriedade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado no Brasil, mesmo esta não sendo exigida pelas normas do *International Accounting Standards Board*.

Figura 1 - Ambientes Impactados pela Informação Contábil



Fonte: Elaborado pelo autor

Note-se que os ambientes impactados pela informação contábil possuem interação entre eles. Resumidamente, tem-se que a informação contábil é gerada no ambiente patrimonial, produz impactos no ambiente econômico e nas pessoas com ela envolvida (ambiente social). Apesar de ser praticamente impossível segregar perfeitamente cada um desses ambientes (sendo as principais áreas aquelas em que há interação entre eles), para fins didáticos, apresenta-se, a seguir, uma descrição individual de cada um.

4.1 O Ambiente Patrimonial

O ambiente denominado de patrimonial é aquele estritamente relacionado ao patrimônio das entidades. Nele é que são geradas as informações contábeis e estudadas as possibilidades de sua utilização. Sendo assim, a ciência da contabilidade, ao estudar a informação contábil dentro desse ambiente, procura analisar o efeito das transações econômicas nos patrimônios, buscando interpretar a realidade através da identificação, classificação e mensuração dos itens patrimoniais envolvidos bem como da avaliação dos impactos neles ocorridos pelas transações realizadas. Ainda, busca evidenciar de maneira clara e inteligível as informações apuradas.

Nesse sentido, circunscrevem-se a esse ambiente os estudos referentes às necessidades dos usuários da informação e como elas podem ser elaboradas de forma a suprir tais necessidades. Modelos contábeis e métodos de avaliação patrimonial voltados tanto para a prestação de contas (divulgação externa) quanto para o gerenciamento (com foco no usuário interno) são realizados nesse ambiente. Assim sendo, tanto aspectos relacionados à contabilidade financeira quanto à contabilidade gerencial são circunscritas ao ambiente patrimonial.

Por outro ponto de vista, é no ambiente em questão que a contabilidade se apresenta como uma forma de linguagem, como uma maneira de análise da realidade, codificação e transmissão de ideias.

Assim, a ciência da contabilidade busca, nesse ambiente, estudar os efeitos das operações econômicas no patrimônio das entidades de forma sistematizada e racional através de um conjunto

de técnicas e teorias. São, para tanto, observados os fenômenos relativos às operações realizadas pelas entidades, buscando-se analisar e interpretar a sua essência econômica. O objeto informação contábil, nesse âmbito, é analisado na sua geração e nas suas possíveis formas de sua utilização para a prestação de contas, gerenciamento e tomada de decisão.

Os métodos científicos utilizados nesse ambiente são aqueles fortemente voltados para as teorias normativas financeiras e gerenciais, sem entrar aqui no mérito se efetivamente se apresentam na forma perfeita de uma teoria científica. Trabalhos tais como o sempre citado Edwards e Bell (1961) nos EUA e, no Brasil, Iudícibus (1966), e Martins (1972), entre tantos outros são exemplos de pesquisas bem sucedidas dentro desse ambiente. Ainda, o conhecimento científico baseado no estudo desse ambiente tem aplicações práticas fundamentais na elaboração da normatização contábil e nos modelos de informação gerencial.

4.2 O Ambiente Econômico

O ambiente em questão é aquele no qual a entidade se insere, onde ela se relaciona com o mundo. Nele ocorre o impacto das suas transações e da utilização das informações geradas no ambiente patrimonial, tanto nos aspectos macro quanto micro econômicos. Assim, são estudados os efeitos ocorridos nos mercados pela divulgação da informação contábil e o desempenho das empresas pela utilização de determinados modelos de informação gerencial.

Assim, a ciência da contabilidade busca estudar os efeitos no ambiente econômico, analisando sistematicamente e racionalmente os fenômenos relacionados às variáveis econômicas e à divulgação e utilização da informação contábil. Nesse sentido, o objeto da ciência da contabilidade é analisado pela ótica do seu impacto no mundo econômico.

Os métodos científicos aqui utilizados são, usualmente, aqueles circunscritos na chamada teoria positiva, com forte utilização de instrumental matemático e estatístico. Nesse sentido, grande parte da pesquisa científica positivista se enquadra nesse ambiente (vide, por exemplo, toda a literatura sobre *value relevance* comentada em HOLTHAUSEN, 2001).

4.3 O Ambiente Social

O ambiente social é aquele no qual se observa o comportamento das pessoas envolvidas com a informação contábil. Se configura como o mais amplo ambiente de estudo, abarcando desde a própria necessidade humana de ter e usar a informação contábil, a organização social que existe em torno desse tipo de informação, passando por como se comportam as pessoas que a elaboram e utilizam, como ela é ensinada e pesquisada até o comportamento fisiológico das pessoas envolvidas.

Assim, a ciência da contabilidade procura estudar fenômenos relacionados às decisões tomadas tanto para a elaboração quanto na utilização da informação contábil, aos profissionais como pessoas e à profissão contábil como classe, ao ensino relacionado à esse objeto e todos os demais fenômenos relacionados à informação contábil e a sociedade como um todo.

Nesse sentido, o objeto da ciência da contabilidade é analisado sob a ótica do impacto que promove no ser humano e sua organização social. Veja-se, por exemplo, Burchel (1980) que analisa o papel da contabilidade na sociedade, ou Ezzamelet *al* (2007), que discute a relação entre a ideologia política e a contabilidade na China. Ainda, pesquisas relacionadas ao comportamento do

corpo humano quando este analisa e interpreta a informação contábil já se encontram em andamento, tais como a de Cesar Valentin, ainda em fase de realização, que busca mapear as ondas cerebrais de auditores ao emitirem suas opiniões acerca de demonstrações contábeis.

Uma outra vertente moderna do ambiente social surge com estudos ainda preliminares, mas promissores, sobre a integração entre os relatórios contábeis financeiros aos de sustentabilidade. No momento, ambos são divulgados não apenas separadamente como, também, sem traços de união entre si que permitam correlacionar dados quantitativos a dados qualitativos.

4.4 A Ciência da Contabilidade e os Ambientes da Informação Contábil

Ao se considerar todos os aspectos que estão relacionados com a informação contábil, deduz-se que a ciência que a observa e estuda, a ciência da contabilidade, deve, então, atentar para todos os ambientes que são, direta ou indiretamente, impactados pela sua existência. Nesse sentido, a ciência da contabilidade deve observar os fatos que ocorrem nos três ambientes apresentados e, se e quando possível, analisar as relações entre os mesmos.

Veja-se que, com isso, percebe-se uma grande diferença entre o objetivo da contabilidade, como profissão e aplicação prática no mundo¹² e o objetivo da ciência da contabilidade. Essa distinção há que ser feita de forma clara para que não ocorram confusões, como já comentado no item 3, entre os seus objetivos. Isso não implica dizer que a ciência não deve ter nenhuma relação com a profissão, muito pelo contrário, o seu entendimento adequado permite que suas contribuições para a prática sejam cada vez mais relevantes.

5 CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho buscou-se demonstrar que o objetivo da ciência da contabilidade é estudar a informação contábil, e que essa atua em três ambientes diferentes, quais sejam, o patrimonial, o econômico e o social. Essa visão permite uma visualização clara do alcance da ciência da contabilidade, que não se restringe à geração da informação contábil, ao seu impacto econômico ou à sua relação com a estrutura social e o próprio ser humano como indivíduo ou coletividade. Ao contrário, abrange todas essas facetas e a interação entre elas.

Espera-se, com isso contribuir para aumentar o entendimento das relações entre as diversas pesquisas contábeis realizadas no Brasil e no mundo e das diversas abordagens, não só metodológicas, mas filosóficas sobre a ciência em estudo. A análise dos citados ambientes permite englobar, dentro da mesma ciência, trabalhos dentro da linha normativa, positiva, sociológica, contabilidade como ciência da informação, como linguagem (semiótica), sistema de informação entre tantos outros que tem como objeto, direta ou indiretamente, a informação contábil.

Como continuidade do presente trabalho, sugere-se pesquisas em sentidos diversos. Uma primeira linha é o estudo da necessidade do ser humano de utilizar informação de natureza contábil, aprofundando o entendimento da natureza do objeto ora proposto. Outra linha de pesquisa possível

¹² Vide IUDICIBUS, 2004: fornecimento de informações úteis aos usuários ou geração de um sistema de informações úteis para diversos usuários.

é o estudo da dicotomia normativismo-positivismo: urgem estudos que demonstrem que ambas fazem parte da mesma ciência e não são mutuamente excludentes, pelo contrário, são complementares e indissociáveis. Nesse sentido, pesquisas epistemológicas acerca das características de cada uma dessas linhas são necessárias para esclarecer questões tais como, se realmente teoria normativa é teoria, ou se teoria positiva é também teoria, e se não forem, qual a sua real natureza e seu papel dentro da ciência da contabilidade. Por último, estudos parecem ser cabíveis do ponto de vista de uma “estrutura conceitual” que vise produzir normas contábeis que levem a “relatórios integrados contábeis / de sustentabilidade”.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Elias Feres de. **Qualidade da informação contábil em ambientes competitivos**. 2010. Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BALL, R.; BROWN, P..An empirical evaluation of accounting income numbers.**Journal of Accounting Researc**.v. 6, p. 159 - 177, 1968.

BURCHELL, Stuart *et al*. The roles of accounting in organizations and society.**Accounting, OrganizationsandSociety**. v. 5, n. 1, p. 5 - 27, 1980.

COSTA, Fábio Moraes da; LOPES, Alexsandro Broedel. Ajustes aos US-GAAPs: estudo empírico sobre sua relevância para empresas brasileiras com ADRs negociados na bolsa de Nova Iorque. **Revista Contabilidade & Finanças**. : scielo v. 18, p. 45-57, 2007.

EDWARDS, E. O.; BELL, P. W.. **The theory and measurement of business income**.Berkeley: University of California Press, 1961.

EZZAMEL, Mahmoud *et al*. Political ideology and accounting regulation in China.**Accounting, OrganizationsandSociety**. v. 32, n. 7-8, p. 669 - 700, 2007.

FARIAS, Manoel Raimundo Santana; FARIAS, Kelly Teixeira Rodrigues.

. In.: Encontro Revista Contabilidade e Finanças, 1, 08/2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2010.

_____. In.: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10, 08/2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2010.

FREZATTI, Fábio *et al*. **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo, Atlas: 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F.. **Teoria da Contabilidade**. 5a ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLTHAUSEN, Robert W; WATTS, Ross L.The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting.**JournalofAccounting&Economics**. : SSRNn. 31, p. 3-75, 2001.

IUDÍCIBUS, Sergio de. 1966. Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 7a ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LALANDE, André. **Vocabulário técnico e crítico da filosofia**. 3a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES DE SÁ, Antonio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Marcia Reis *et al.* Análise Crítica-Epistemológica da Produção Científica em Contabilidade Social e Ambiental no Brasil. In.: Congresso USP de Contabilidade, 8, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 6a ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. 1972. Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9a ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto. Editorial. **Revista Contabilidade e Finanças**.v. 19, n. 48, p. 1 - 5, 01/2008.

MIRANDA, Gilberto José *et al.* In.: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10, 07/2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2010.

MORA, José Ferrater. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Loyloa, 2001.

MURCIA, Fernando Dal-Ri; BORBA, José Alonso. Possibilidades de inserção da pesquisa contábil brasileira no cenário internacional: uma proposta de avaliação dos periódicos científicos de contabilidade e auditoria publicados em língua inglesa e disponibilizados no portal de periódicos da CAPES. **Revista Contabilidade e Finanças**.v. 19, n. 46, p.30 - 43, 01/2008.

OHLSON, J. A. Earnings, book values and dividends in equity valuation. **Contemporary Accounting Research**.v. 11, n. 2, p. 661 - 687, 1995.

_____. On accounting-based valuation formulae. **Review of Accounting Studies**.v. 10, 2005.

POPPER, Karl. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 1975.

RICCIO, Edson Luiz *et al.* Accounting research in brazilian universities: 1962 – 1999. **Caderno de Estudos**. São Paulo: FIPECAFI v. 11, n. 22, p. 35 - 44, 09/1999.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do Valor Adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHIEHLL, Eduardo *et al.* Financial Accounting: anepistemologicalresearch note. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo v. 18, n. 45, p. 83-90, 09/2007.

STERLING, Robert A..Towards a Science of Accounting. **Financial Analysts Journal**. 09/1975.

THEÓPHILO, Carlos Renato. São Paulo: 2004. Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

THEÓPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sergio de. In.: Cruzando Fronteras: Tendencias de ContabilidadDirectiva para elSiglo XXI, 07/2001, Leon. **Anais...** Leon: 2001.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L..**Positive Accounting Theory**.Upper Saddle River: Prentice Hall, 1986.

WOLK, Harry I. *et al.* **Accounting Theory: Conceptual issues in a political and economic environment**. 7th ed. Los Angeles: Sage, 2008.